

tesis
2765

UNIVERSIDAD DEL SALVADOR

FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS

TESIS DE GRADO



“INTERESES, INFRACCIONES Y SANCIONES
TRIBUTARIAS DE LA LEY 11.683”

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

ALUMNO: OSÉS CARLOS ALBERTO

TUTOR: DR. JUAN RICARDO KERN

INDICE

CAPITULO I

INTRODUCCIÓN A LOS TRIBUTOS

1.1	Concepto jurídico del tributo.	8
1.2	Poder tributario.	9
1.3	Caracteres del poder tributario.	9
1.3.1	Abstracto	9
1.3.2	Permanente.	10
1.3.3	Irrenunciable.	11
1.3.4	Indelegable	11
1.4	Limitaciones al Poder Tributario	11
1.5	Principios jurídicos de los tributos – Constitucionalidad	12
1.5.1	Principio de legalidad	12
1.5.2	Capacidad Contributiva	13
1.5.3	Generalidad	14
1.5.4	Igualdad	15
1.5.5	Proporcionalidad	16
1.5.6	No confiscatoriedad	16
1.6	La relación jurídico tributaria – La obligación tributaria.	17
1.6.1	El concepto de la obligación tributaria.	18
1.6.2	Elementos de la obligación tributaria.	18
1.6.2.1	Sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria	18
1.6.2.2	Objeto de la obligación tributaria	19

CAPITULO II**EL ILICITO TRIBUTARIO – INTRODUCCIÓN Y MARCO GENERAL**

2.1	El problema del Ilícito Tributario.	20
2.2	Naturaleza del ilícito tributario.	21
2.3	Tendencia penalista	21
2.4	Tendencia Administrativa.	22
2.5	Tendencia autonomista o tributarista.	23
2.6	Nuestra opinión.	24
2.7	Jurisprudencia del Alto Tribunal.	25
2.8	Principios básicos del derecho penal	26
2.8.1	Principio de Legalidad	27
2.8.2	Prohibición de analogía	29
2.8.3	Principio de Irretroactividad	30
2.8.4	Principio de Proporcionalidad	32
2.8.5	Principio de la Culpabilidad	32
2.8.6	Principio “Ne bis in ídem”	33
2.8.7	Principio de Inocencia	35
2.8.8	Principio “in dubio pro reo”	35

CAPITULO III**DE LOS INTERESES EN LA LEY 11.683**

3.1	Introducción	36
3.2	Intereses Resarcitorios.	37
3.3	Supuestos de aplicación	38
3.3.1	Aspecto objetivo y subjetivo.	38
3.3.2	Falta de reserva de la AFIP	40
3.4	Anatocismo	41
3.5	Intereses punitorios	43
3.6	Evolución de las tasas de interés	45



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

CAPITULO IV**INFRACCIONES FORMALES**

4.1	Introducción	46
4.2	Bien jurídico protegido	47
4.3	Infracciones formales	48
4.4	Multa por la no presentación de declaraciones juradas. Art. 38 ley 11.683.	49
4.4.1	Reducción de sanciones	52
4.4.2	Procedimiento aplicable.	52
4.4.3	Concurso de sanciones	53
4.5	Omisión de presentación de declaración jurada informativa Art. 38.1 Ley 11.683.	54
4.6	Multa a los deberes formales, Art. 39 Ley 11.683.	56
4.6.1	Reducción de Sanciones	58
4.7.1	Conductas penadas	59
4.7.1.1	Primer y segundo párrafo. Deberes de colaboración	59
4.7.1.2	Infracciones referidas al domicilio fiscal	59
4.7.1.3	Resistencia a la fiscalización	60
4.7.1.4	Operaciones internacionales	61
4.7.1.5	Procedimiento aplicable	62
4.8	Incremento de las sanciones para contribuyentes que superen determinado monto de ingresos Artículo 39.1 Ley 11.683	62
4.8.1	Contribuyentes con ingresos superiores a \$10.000.000	64
4.9	Procedimiento aplicable	64
4.10	Atenuantes y agravantes	65
4.11	Síntesis grafica de las infracciones y sanciones formales.	67

CAPITULO V**INFRACCIONES FORMALES – LA CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTOS**

5.1	Introducción	69
5.2	Antecedentes	70
5.2.1.	La sanción de arresto	71
5.3.	La Clausura Artículo 40 Ley 11.683	71
5.3.1.	No entregaren o emitieren facturas....	72
5.3.1.1.	Omisión de entregar factura o documento equivalente	74
5.3.1.2.	Omisión de emitir factura o documento equivalente	76
5.3.1.3.	El error como factor eximente de responsabilidad	79
5.3.2.	No llevaren registraciones...	81
5.3.3.	Transporten mercaderías sin respaldo documental	73
5.3.4.	No se encontraren inscriptos como contribuyentes...	85
5.3.5.	No conservaren las facturas que acrediten la adquisición o tenencia de bienes	86
5.3.6.	No poseyeren...los instrumentos de medición y control de la producción...	87
5.3.7.	Agravantes de la pena	87
5.3.8.	Penas Accesorias	88
5.4.	Clausura por trabajadores no declarados Artículo 40.1 Ley 11.683	89
5.5.	Síntesis grafica de las infracciones y sanciones formales.	91

CAPITULO VI**INFRACCIONES MATERIALES**

6.1	Introducción	92
6.2.	Infracciones materiales culposas o por omisión. Artículo 45 Ley 11.683	93
6.2.1.	Consumación de la infracción. Falta de presentación de las declaraciones juradas.	95
6.2.2	Omisión de impuestos por presentación de declaraciones juradas inexactas	97
6.2.3	Omisión de actuar como agente de retención y/o percepción	99
6.2.4	Omisión de impuestos por transacciones internacionales. Sanción agravada.	100
6.3.	El error excusable.	100
6.4.	Infracciones materiales fraudulentas	102
6.4.1	Defraudación fiscal genérica. Artículo 46 Ley 11.683	102
6.4.1.1.	El delito de evasión. Defraudación. Elementos constitutivos. El derecho penal y el derecho penal tributario, diferencias.	105
6.4.1.2.	Defraudación por Quebrantos. Artículo 46.1 Ley 11.683	110
6.4.1.3.	Declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.	112
6.4.1.4	Carácter de las presunciones contenidas en la norma	114
6.5.	Defraudación fiscal específica de los agentes de retención o percepción	115
6.5.1.	Agentes de retención o percepción. Presunción absoluta.	118
6.6	Síntesis grafica de las infracciones y sanciones materiales.	120

CAPITULO VII**EXIMICIÓN, REDUCCIÓN Y GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES**

7.1	Eximición y reducción de sanciones. – Artículo 49	121
7.1.1	Análisis	122
7.1.2	Graduación de multas	123
7.1.3	Síntesis Gráfica. – Artículo 49.	125
7.2	Reducción de sanciones al mínimo legal. – Artículo 50	125
7.3	Sistema de reducción de multas para infracciones formales	126
7.3.1	Instrucción General 11/1997 – Artículo 38 Parte pertinente	126
7.3.2	Instrucción General 11/1997 – Artículo 39 Parte pertinente	128
7.4	Graduación de las multas. – Instrucción General 4/1997	129
7.4.1	Graduación de multa – Artículo 39	129
7.4.2	Graduación de multa – Artículo 45	130
7.4.3	Graduación de multa – Artículo 48	132
7.4.4	Atenuantes y agravantes para la graduación de multas	133
CONCLUSIONES.		136
Bibliografía Utilizada		144

CAPITULO I

INTRODUCCIÓN A LOS TRIBUTOS

1.1 - Concepto Jurídico del tributo. –

Sabemos que ya nadie pone en duda el carácter publicístico del tributo, que se concibe como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público, o como dice Blumenstein, tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma (Cita de Giuliani Fonrouge, “Procedimiento Tributario”, Ediciones Depalma; 6° Edición 1995, efectuada por Blumenstein Ernest, “Sistema”, p. 39,1973).

Conforme a lo expuesto, la coerción por parte del Estado es elemento primordial del tributo ya que es creado por la voluntad soberana de aquél con prescindencia de la voluntad individual, circunstancia que lo distingue de los ingresos del tipo patrimonial.

Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias que constituyen “manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones”, según expresiones de la Corte Suprema, (“Fallos”, 218-596 “La Ley”, 61-801; 218-694; 226-22; “La Ley”, 71-151), concepto que más explícitamente ha consignado otras veces. “Los impuestos no nacen de una relación contractual entre el fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de derecho público”; agregando: “No existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, ya que los

impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública" ("Fallos", 152-208; 218-596, "La Ley", 61-801; C.S.N., 28/02/72 "Siam Di Tella", 29/04/74, "Ford Motor Argentina").

1.2 - Poder Tributario. –

La expresión "poder tributario" significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

Si bien, este concepto es muy genérico y ha dado lugar a interpretaciones diversas y diferentes, sólo vamos invocar como dice Bielsa, el poder de imperio que el Estado ejerce en el ámbito de su jurisdicción, para justificar el poder tributario. Este autor considera que la soberanía es política, antes que jurídica y coincide con la idea de Estado como entidad de derecho internacional; por otra parte, la soberanía es una e indivisible y pertenece a la Nación misma, y se refleja en su constitución. Dentro de su jurisdicción o ámbito territorial, el Estado no debe ni necesita invocar su soberanía; le basta su poder de imperio, que ejerce por los tres poderes que forman su gobierno: el legislativo, el ejecutivo y el judicial (Cita de Giuliani Fonrouge, "Procedimiento Tributario", Ediciones Depalma; 6° Edición 1995, efectuada por Bielsa Rafael, "Estudios de derecho público II. Derecho Fiscal", Depalma, 1951, ps. 54 a 56).

1.3 - Caracteres del poder tributario. –

Si bien podríamos mencionar diversos caracteres, los más importantes son los siguientes: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.

1.3.1 - Abstracto.-

Algunos autores consideran que puede hablarse de un poder tributario abstracto y otro concreto, siendo este último complementario del primero. Es decir, para que exista un verdadero poder tributario, el mandato del Estado se debe materializar en un sujeto, haciéndose efectivo mediante una actividad de la administración.

Giuliani Fonrouge, ("Derecho financiero", 1984, Vol. I ps. 300 a 303) no comparte esta idea y supone que el poder tributario es esencialmente abstracto. Lo que ocurre es que se confunde la potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder. Una cosa es la facultad de actuar y otra distinta la ejecución de esa facultad en el plano de la materialidad. Es decir, paralelamente al poder tributario está la facultad de ejercitarlo en el plano material, lo que denominamos "competencia tributaria", de modo que ambas cosas pueden coincidir, pero no es forzoso que así ocurra, ya que se manifiestan en esferas diferentes, conceptual una y real otra.

1.3.2 – Permanente.-

El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo, en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar.

Suele incurrirse en el error de considerar la posibilidad de que dicho poder desaparezca por prescripción o por caducidad, supuesto imposible de ocurrir. Lo que puede suceder es que se extinga por el transcurso del tiempo el derecho a hacer efectivas las obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario.

1.3.3 - Irrenunciable.-

El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, ya que sin el poder tributario no podría subsistir. La aparente derogación de este principio en los impuestos de coparticipación no altera lo expuesto. Las provincias no han renunciado ni delegado en la Nación el poder de gravar, sino la facultad de administrar y recaudar los tributos, y ello en virtud de la ley sancionada en cada provincia.

1.3.4 - Indelegable.-

Es un aspecto vinculado con el anterior y tiene igual fundamento. Delegar, implicaría transferirlo a un tercero de manera transitoria. El poder legislativo no puede delegar en el poder ejecutivo o en otro departamento de la administración, ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos. Siendo más claros, tiene vedado delegar el poder de hacer la ley, aunque, si puede conferir al ejecutivo o a un cuerpo administrativo la facultad de reglar los pormenores y detalles para la ejecución de aquella.

1.4. - Limitaciones al poder tributario.-

En Argentina el poder tributario del Estado, está determinado por la Constitución Nacional que garantiza el derecho de las personas, resolviendo que la potestad tributaria sólo pueda ejercerse mediante la ley.

La facultad estatal de crear unilateralmente tributos, se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.

Tenemos entonces la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que la Constitución Nacional consagra: la potestad tributaria o poder tributario debe ser

íntegramente ejercido por medio de normas legales (principio de legalidad). Cabe aclarar que este principio es sólo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero no constituye, en sí mismo, garantía de justicia y razonabilidad en la imposición (Sáinz de Bujanda, Hacienda y derecho, t.3 p.253). Es por esto, que las constituciones, también incorporan el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria.

Por otra parte, las cláusulas constitucionales limitan la potestad tributaria de manera indirecta, en cuanto garantizan otros derechos, como ser el de propiedad, el de ejercer comercios o el de transitar libremente por el territorio del país, etc.

1.5 - Principios jurídicos de los tributos.- Constitucionalidad.-

1.5.1 Principio de Legalidad. –

Como ya señalamos, este principio significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca “nullum tributum sine lege”.

El principio de legalidad – dice García Belsunce – constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica. (aut. cit. Temas de derecho tributario, p.78).

Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. Es decir, se

trata de invasiones del poder público a las riquezas particulares, invasiones que sólo pueden hacerse por medio de un instrumento legal, o sea, la ley.

Cabe aclarar aquí, que los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos fundamentales, ya que eso sería ir más allá del espíritu de la ley y violar el principio de legalidad expresamente establecido (conf. Jarach, Curso superior de derecho tributario, p.81).

Tampoco puede quedar a cargo de la A.F.I.P. delinear aspectos básicos o estructurantes del tributo mediante resoluciones generales o interpretativas, aún cuando haya delegación legal. Ello, por como ya dijimos en párrafos precedentes al hablar de los caracteres del poder tributario, respecto de la indelegabilidad, la Constitución Nacional no contempla excepciones a dicho principio por vía de delegación.

Ni aun por ley se pueden crear tributos o modificarse los ya existentes en forma retroactiva, ya que el principio de legalidad significa que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio (Jarach, Curso ...ps.83 y ss.).

1.5.2 - Capacidad Contributiva. –

Ya hemos expresado que la capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su “justicia y razonabilidad”. Observando el derecho comparado, vemos que numerosos países han incluido la capacidad contributiva como principio de imposición en sus textos constitucionales.

Nuestra Constitución habla de “igualdad fiscal” que estaría contenida en la fórmula según la cual “la igualdad es la base del impuesto” (art.16, in fine), y que sería aplicación

específica de la “igualdad general” derivada del precepto del párrafo 2º, mismo artículo, según el cual “todos sus habitantes son iguales ante la ley”. El sentido de esa “igualdad fiscal” sería equivalente a “capacidad contributiva”.

Se desprende del espíritu de la Constitución, que cada persona contribuya al Estado según su aptitud económica, es decir a su capacidad contributiva. Como dice Bidart Campos, (Manual,... p.307), reproduciendo la tesis de la Corte: “a igual capacidad tributaria con respecto a la misma riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes”.

La capacidad contributiva es entonces una garantía defensiva de los contribuyentes, que funciona cuando se intenta gravar a aquellos que están por debajo del nivel económico mínimo, cuando en el gravamen no se respetan los distintos niveles económicos, cuando se eligen bases imponibles que no reflejan correctamente la capacidad de pago tributario o cuando dicha capacidad de pago, aún existente, es excedida.

1.5.3 - Generalidad. –

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o jurídica se encuentra en condiciones, según la ley, de contribuir, éste debe ser cumplido, cualquiera sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

Este principio, surge, al igual que el principio de igualdad, del artículo 16 de la Constitución Nacional, y ordena que tributen, sin exclusión arbitraria, todos los que están incluidos en el ámbito de la capacidad contributiva.